



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALDVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 7 september 2023¹

Mål C-314/22

**”Consortium Remi Group” AD
mot**

**Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno
upravlennie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

(begäran om förhandsavgörande från Varhoven administrativen sad (Högsta
förvaltningsdomstolen, Bulgarien))

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt –
Direktiv 2006/112/EG – Beskattningsunderlag – Nedsättning av beskattningsunderlaget –
Betaling uteblir helt eller delvis efter det att transaktionen genomförts –
Medlemsstaternas möjlighet att införa undantag enligt artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet –
Direkt tillämpning av artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet – Preklusionsfrist –
Tidpunkten då fristen börjar löpa – Tidpunkten för nedsättning av beskattningsunderlaget–
Nedsättning kan inte ske retroaktivt – Den beskattningsbara personens räntanspråk”

I. Inledning

1. I affärslivet händer det regelbundet att kunder inte betalar sina fakturor i tid eller inte betalar över huvud taget. Det är särskilt problematiskt för företag som är beskattningsbara personer i den mening som avses i mervärdesskattelagstiftningen. På mervärdesskatterättens område blir den beskattningsbara personen nämligen skyldig att betala skatten redan innan den som egentligen bär skattebördan (mottagaren av varan eller tjänsten) betalat den till förstnämnda person. I praktiken är företaget skyldigt att förfinansiera mervärdesskatten fram till dess att det erhåller betalning från sin kund, vilket innebär att företaget ger staten ett räntefritt lån. Det nu aktuella målet rör ett flertal obetalda fakturor från åren 2006–2012.

2. Av denna anledning har många medlemsstater infört en motsvarande justering av den mervärdesskatteskuld som redan uppkommit för företaget. Den hänskjutande domstolen har uppgett att den bulgariska lagstiftningen däremot inte föreskriver någon rätt att sätta ned beskattningsunderlaget för det fall att betalning helt eller delvis uteblir. Det är endast möjligt om priset ändras. I skattelagstiftningen föreskrivs dessutom en allmän preskriptionsfrist på fem år för återbetalningskrav.

¹ Originalspråk: tyska.

3. Mot denna bakgrund ska domstolen i det aktuella målet besvara frågan huruvida unionens harmoniserade mervärdesskattelagstiftning kräver att det finns en justeringsmöjlighet och, om så är fallet, om medlemsstaten får begränsa den i tiden. Om det är tillåtet att införa en sådan begränsning behöver det även klargöras från vilken tidpunkt denna tidsfrist börjar löpa.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

4. Målets unionsrättsliga ram utgörs av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt² (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

5. Artikel 63 i mervärdesskattedirektivet föreskriver följande:

”Den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.”

6. Artikel 66 b föreskriver ett undantag:

”Med avvikelse från artiklarna 63, 64 och 65 får medlemsstaterna föreskriva att mervärdesskatten för vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara personer blir utkrävbar vid någon av följande tidpunkter: ...

b) Senast vid mottagandet av betalningen.”

7. I artikel 73 i direktivet regleras beskattningsunderlaget och har följande lydelse:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

8. I artikel 90 i mervärdesskattedirektivet regleras minskningar av beskattningsunderlaget:

”1. Vid avbeställning, hävning, icke godkännande, helt eller delvis utebliven betalning eller nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum, skall beskattningsunderlaget nedsättas i motsvarande omfattning på de villkor som medlemsstaterna bestämmer.

2. Om betalningen helt eller delvis uteblir, får medlemsstaterna avvika från bestämmelsen i punkt 1.”

9. Artikel 184 i mervärdesskattedirektivet rör justering av avdrag och har följande lydelse:

”Det ursprungliga avdraget skall justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra.”

² EUT L 347, 2006, s. 1, senast ändrad genom rådets direktiv (EU) 2022/890 av den 3 juni 2022 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad avser förlängningen av tillämpningsperioden för det frivilliga förfarandet för omvänd betalningsskyldighet på leveranser av vissa varor och tillhandahållande av tjänster som är känsliga för bedrägerier och mekanismen för snabba insatser mot mervärdesskattebedrägeri (EUT L 155, 2022, s. 1).

10. Artikel 185 i direktivet omfattar fall då betalning uteblir och föreskriver följande:

”1. Justering skall särskilt göras när det efter det att mervärdesskattedeclarationen har lämnats inträffar någon förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet, däribland att köp hävs eller prisnedsättningar erhålls.

2. Med avvikelse från punkt 1 skall någon justering inte ske i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda eller då det har visats eller bekräftats att varor förstörts, gått förlorade eller stulits, och inte heller vid sådana uttag i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller ge bort varuprov som avses i artikel 16.

I de fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda och vid stöld får medlemsstaterna dock kräva justering.”

11. Artikel 203 i mervärdesskattedirektivet omfattar skatteskulder till följd av oriktiga fakturor och har följande lydelse:

”Mervärdesskatt skall betalas av varje person som anger mervärdesskatten på en faktura.”

12. Artikel 273 i mervärdesskattedirektivet föreskriver följande:

”Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage. ...”

B. Bulgarisk rätt

13. Mervärdesskattedirektivet införlivades med bulgarisk rätt den 1 januari 2007 genom Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (mervärdesskattelagen, nedan kallad ZDDS). Artikel 115.1 och 115.3 ZDDS föreskriver följande:

”1. För det fall beskattningsunderlaget ändras eller leveransen hävs efter det att faktura har utfärdats, ska leverantören utfärda en nota som hänför sig till denna faktura.

3. När beskattningsunderlaget höjs ska en debetnota utfärdas. När beskattningsunderlaget sänks eller leveransen ställs in utfärdas en kreditnota.”

14. Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (skatte- och socialförsäkringsprocesslagen, nedan kallad DOPK) innehåller bestämmelser om skatterättsliga återbetalningskrav. I artikel 129.1 DOPK föreskrivs en preklusionsfrist för återbetalningskrav. Enligt denna bestämmelse ska en ansökan om kvittning eller återbetalning prövas om den görs inom fem år räknat från den 1 januari det år som följer på det år då grunden för återbetalning uppkom, såvida inte något annat föreskrivs i lag.

III. Bakgrund

15. "Consortium Remi Group" AD (nedan kallat CRG), med säte i Varna (Bulgarien), uppför byggnader och anläggningar. CRG registrerades år 1995 enligt ZDDS och avfördes från registret den 7 mars 2019, eftersom det visade sig att CRG systematiskt hade brutit mot sina förpliktelser enligt ZDDS. Varnenski Okrazhen sad (Regiondomstolen i Varna, Bulgarien) förklarade genom dom den 18 september 2020 att CRG var insolvent och försatte bolaget i konkurs.

16. Under åren 2006–2010 och 2012 utfärdade CRG fakturor för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster till fem bulgariska bolag. Mervärdesskatt angavs i fakturorna och skatten betalades för de flesta beskattningsperioderna. CRG:s totala anspråk på mervärdesskatt uppgick enligt fakturorna till 618 171 leva (BGN), vilket motsvarar cirka 310 000 euro. I avsaknad av närmare uppgifter förutsätts begäran om förhandsavgörande endast omfatta de mervärdesskattebelopp som uppgivits och som även betalats av CRG.

17. Genom beskattningsbeslut av den 31 januari 2011 fastställdes CRG:s skulder enligt ZDDS för tidsperioden den 1 januari 2007 till den 31 juli 2010. I beslutet ingick mervärdesskatten som tagits upp i fakturorna till ett av de nämnda bolagen. CRG överklagade beslutet. Överklagandet ogillades genom dom av förvaltningsrätten i första instans. Förstainstansens dom fastställdes genom dom från Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen, Bulgarien).

18. Den 7 februari 2020 ansökte CRG hos skattemyndigheten om att ett belopp uppgående till 1 282 582,19 BGN (cirka 640 000 euro) skulle kvittas mot bolagets offentligrättsliga skulder. Beloppet bestod av ett kapitalbelopp på 618 171,16 BGN (mervärdesskatten som upptagits i fakturorna till de namngivna mottagarna motsvarande ett belopp på cirka 310 000 euro) och ränta till ett belopp av 664 411,03 BGN (cirka 330 000 euro – beräknat från den första dagen i månaden efter utfärdandet av fakturorna till den 31 juli 2019).

19. Skatteförvaltningen avlog CRG:s begäran om kvittning av mervärdesskattebelopp som felaktigt betalats och debiterats i ovannämnda omfattning genom beslut om avdrag och återbetalning av den 6 mars 2020. I beslutet angavs att ansökan om kvittning under alla omständigheter hade lämnats in efter preklusionsfristen i artikel 129.1 DOPK. Dessutom hade CRG varken bevisat att ett sådant belopp felaktigt hade betalats eller debiterats, eller att bolaget hade motsvarande fastställda och förfallna fordringar på staten.

20. CRG överklagade beslutet om avdrag och återbetalning. Till stöd för sina yrkanden lämnade CRG in domstolsbeslut om att inleda konkursförfaranden mot de företag som hade mottagit fakturorna. Tre av bolagen hade försatts i konkurs och värderingen av deras tillgångar hade inletts.

21. Det framgår emellertid inte av begäran om förhandsavgörande vad som hänt med de andra mottagarna. Det framgår inte heller varför betalningen uteblev eller huruvida CRG (utan framgång) försökt driva in de civilrättsliga fordringarna. Detsamma gäller de tidpunkter då konkursförfarandena inleddes. Av begäran om förhandsavgörande är det inte heller möjligt att utläsa när konkursförfarandena avslutades. Det är under alla omständigheter fråga om fordringar från åren 2006–2012. Vid den muntliga förhandlingen framgick att vissa mottagare avförts från registret redan åren 2012, 2018 och 2020 efter det att konkursförfarandet avslutats, medan konkursförfarandena fortfarande pågår med avseende på de andra mottagarna.

22. Beslutet om kvittning och återbetalning fastställdes i sin helhet genom beslut av den 22 maj 2020 av Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" [Varna] pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktören för avdelningen "överklaganden och skatte- och socialförsäkringspraxis" [Varna] vid den nationella skattemyndighetens centralförvaltning) (nedan kallad direktören).

23. Direktören grundade också sitt beslut på att Bulgarien i enlighet med artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet hade gjort en avvikelse från artikel 90.1 i direktivet. Direktören anförde att bulgarisk rätt inte föreskriver någon möjlighet att sätta ned beskattningsunderlaget vid fullständig eller delvis utebliven betalning. Artikel 115.1 och 115.3 ZDDS omfattar endast andra fall. Därtill hade CRG inte bevisat att fakturorna helt eller delvis inte hade betalats, utan hade endast gjort gällande detta. Vidare har alla mottagare av de aktuella fakturorna dragit av mervärdesskatt som en del av priset på leveranserna eller tjänsterna, vilket innebär att en återbetalning av den skatt som tagits ut av leverantören med säkerhet skulle leda till skattebortfall.

24. CRG överklagade beslutet om kvittning och återbetalning till Administrativen sad Varna (Förvaltningsdomstolen i Varna, Bulgarien), dock utan framgång. Förvaltningsdomstolen beräknade tidsfristen för en återbetalningsansökan som anges i artikel 129 DOPK från tidpunkten då uppgiften om mervärdesskatten påfördes de aktuella fakturorna och fann därför att återbetalningsansökan som gavs in den 7 februari 2020 inte kunde tas upp till sakprövning, eftersom den gavs in för sent. Den 16 februari 2021 överklagade CRG domen i första instans till den hänskjutande domstolen.

25. Under prövningen i sak av överklagandet av beslutet om avdrag och återbetalning har Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen, Bulgarien) emellertid dragit slutsatsen att det krävs en tolkning av EU-lagstiftningen för att avgöra målet.

IV. Förfarandet vid domstolen och frågorna som har hänskjutits för förhandsavgörande

26. Mot denna bakgrund har Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen, Bulgarien), som ska avgöra målet, hänskjutit följande frågor till domstolen den 4 maj 2022:

1. Om det föreligger ett undantag enligt artikel 90.2 mervärdesskattedirektivet, strider en nationell bestämmelse såsom artikel 129.1 andra meningen i Danachno- osiguritelen protsesualen kodeks (Skatte- och socialförsäkringsprocesslagen) – som föreskriver en preklusionsfrist för att lämna in en ansökan om kvittning eller återbetalning av den skatt som tas ut av den beskattningsbara personen för tillhandahållande av varor eller tjänster vid helt eller delvis utebliven betalning av mottagaren av leveransen eller tjänsten – mot neutralitetsprincipen och artikel 90 i detta direktiv?
2. Oberoende av svaret på den första frågan: Är det, under omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, en nödvändig förutsättning för erkännandet av rätten av nedsättning av beskattningsunderlaget enligt artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet, att den beskattningsbara personen justerar sin momsfaktura på grund av att mottagaren helt eller delvis inte har betalat priset för leveransen eller tjänsten innan ansökan om återbetalning görs?

3. Beroende på hur fråga 1 och 2 besvaras: Hur ska artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet tolkas vid fastställandet av tidpunkten vid vilken grunden för nedsättningen av beskattningsunderlaget uppstår om det rör sig om helt eller delvis utebliven betalning av priset och det på grund av undantaget från artikel 90.1 inte finns någon nationell reglering?
 4. Hur ska övervägandena i domarna av den 27 november 2017, Enzo Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 21–27), och av den 3 juli 2019 UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, punkt 62 och 65), tillämpas om bulgarisk rätt inte innehåller några specifika villkor för tillämpningen av undantaget enligt artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet?
 5. Hindrar neutralitetsprincipen och artikel 90 i mervärdesskattedirektivet en skatte- och socialförsäkringspraxis enligt vilken en justering av den fakturerade skatten vid utebliven betalning inte är tillåten förrän mottagaren av varorna eller tjänsten – om denne är en beskattningsbar person – informerats om upphävandet av skatten så att det avdrag som ursprungligen gjorts kan justeras?
 6. Är det möjligt att mot bakgrund av tolkningen av artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet utgå från att en eventuell rätt till nedsättning av beskattningsunderlaget vid helt eller delvis utebliven betalning ger rätt till återbetalning av den mervärdesskatt som leverantören har betalt jämte dröjsmålsränta, och från vilken tidpunkt?
27. Den bulgariska skattemyndigheten och Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden beträffande ovannämnda frågor under förfarandet vid domstolen. Republiken Bulgarien och nyss nämnda parter deltog vid den muntliga förhandlingen den 12 maj 2023.

V. Rättslig bedömning

A. Tolkningsfrågorna

28. De sex tolkningsfrågorna kan uppdelas i fyra grupper. Den hänskjutande domstolen vill få utrett i vilken mån en medlemsstat kan utöva befogenheten enligt artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet i fall där betalning helt eller delvis uteblir och huruvida artikel 90.1 är direkt tillämplig (frågorna 1 och 4 – se nedan avsnitt B).
29. Den tredje frågan rör den specifika tidpunkt från vilken en beskattningsbar person kan sätta ned beskattningsunderlaget enligt artikel 90 i mervärdesskattedirektivet (se nedan avsnitt C).
30. Dessutom vill den hänskjutande domstolen i huvudsak få ett klagörande av villkoren för att den beskattningsbara personen ska kunna justera beskattningsunderlaget (frågorna 2 och 5). I detta sammanhang ska det klargöras huruvida det, innan leverantören eller tillhandahållaren justerar beskattningsunderlaget, även är nödvändigt att justera den ursprungliga fakturan till mottagaren av varan eller tjänsten, eller om denne åtminstone måste informera mottagaren om justeringen av beskattningsunderlaget. I slutändan var mottagarens avdrag för ingående mervärdesskatt för högt om vederbörande aldrig betalade det fakturerade beloppet (se avsnitt D).

31. Med den sjätte frågan vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida och från vilken tidpunkt en medlemsstat ska betala dröjsmålsränta vid en ändring av beskattningsunderlaget. I förevarande mål har CRG yrkat ränta från och med utfärdandet av fakturan och utebliven betalning av denna, trots att justeringen av beskattningsunderlaget gjordes först i februari 2020 (se avsnitt E).

32. Inledningsvis ska det dock klargöras att domstolen endast är behörig att tolka unionsrätten, vad avser dess tillämpning i en ny medlemsstat, från och med dagen för dess anslutning till unionen.³ Målet vid den nationella domstolen avser uppenbarligen leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster från år 2006, det vill säga före Republiken Bulgariens anslutning till unionen den 1 januari 2007.

33. I likhet med vad domstolen redan har slagit fast vad gäller justering av avdrag enligt artiklarna 184 och 185 i mervärdesskattedirektivet,⁴ syftar nedsättningen av beskattningsunderlaget till att justera den skatteskuld som har uppkommit tidigare. Rätten att sätta ned beskattningsunderlaget är således oupplösligt förbunden med skattens utkrävbarhet. Därför kan inte händelser som inträffar efter det att en stat ansluter sig till unionen göra det möjligt för domstolen att tolka mervärdesskattedirektivet om den leverans av varor eller det tillhandahållande av tjänster som avses ägde rum före denna anslutning.⁵ I den mån som de frågor som ställts av den hänskjutande domstolen avser justeringen av den skatt som skulle betalas för leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster under år 2006, är domstolen följaktligen inte behörig.

B. Räckvidden av artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet

34. Den hänskjutande domstolen har ställt den första och den fjärde frågan för att få ett klagande av i vilken mån en medlemsstat får använda sig av den möjlighet som föreskrivs i artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet. Artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet föreskriver att bland annat vid en helt eller delvis utebliven betalning efter det att transaktionen ägt rum, så ska beskattningsunderlaget nedsättas i motsvarande omfattning på de villkor som medlemsstaterna bestämmer. Artikel 90.2 i samma direktiv föreskriver dock att medlemsstaterna får avvika från bestämmelsen i punkt 1 om betalningen helt eller delvis uteblir.

1. Möjlighet att utesluta nedsättning av beskattningsunderlaget?

35. Den hänskjutande domstolen har angett att Bulgarien utnyttjat undantagsmöjligheten genom att helt utesluta en rätt att justera beskattningsunderlaget vid helt eller delvis utebliven betalning.

36. Detta är inte förenligt med mervärdesskattedirektivet. Senast genom EU-domstolens dom i målet Enzo Di Maura år 2017 klargjordes att medlemsstaterna visserligen kan göra undantag från den nedsättning av beskattningsunderlaget som medges i artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet, men att de inte har getts befogenhet av unionslagstiftaren att helt utesluta möjligheten till en sådan jämkning.⁶ Befogenheten att avvika i enlighet med artikel 90.2 i direktivet gäller endast när

³ Dom av den 3 juli 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, punkt 30), och dom av den 27 juni 2018, Varna Holideis (C-364/17, EU:C:2018:500, punkt 17 och följande punkter).

⁴ Dom av den 27 juni 2018, Varna Holideis (C-364/17, EU:C:2018:500, punkt 27 och följande punkter).

⁵ Se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 juni 2018, Varna Holideis (C-364/17, EU:C:2018:500, punkt 31).

⁶ Beslut av den 3 mars 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, punkt 20), och dom av den 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 21) som avsåg den i sak identiska tidigare bestämmelsen.

det råder ovisshet med avseende på huruvida en utebliven betalning någonsin kommer att kunna drivas in. Den omfattar i synnerhet inte frågan *huruvida* det går att underlåta att sätta ned beskattningsunderlaget vid utebliven betalning.⁷

37. För det första kan den bulgariska lagstiftaren få den situation i bulgarisk rätt som strider mot unionsrätten att upphöra för framtiden. Under den muntliga förhandlingen angavs att en lagändring med denna verkan redan har antagits, vilken trädde i kraft den 1 januari 2023. För det andra är det endast möjligt att få denna situation att upphöra genom direktivkonform tolkning om och i den mån som bulgarisk rätt kan tolkas på detta sätt. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva om det är möjligt, men så verkar dock inte vara fallet. Den tredje möjligheten är direkt tillämpning av artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet till förmån för den beskattningsbara personen.

2. Direkt tillämpning av artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet

38. Domstolen har redan vid flera tillfällen fastslagit⁸ att artikel 90 i mervärdesskattedirektivet å ena sidan ger medlemsstaterna ett visst utrymme för skönsmässig bedömning när de vidtar åtgärder för att fastställa storleken på minskningen av beskattningsunderlaget, men att detta inte påverkar den precisa och ovillkorliga karaktären hos skyldigheten att bevilja sådan minskning i de situationer som avses i nämnda bestämmelse. Den är således direkt tillämplig.⁹

39. Å andra sidan fann domstolen i en dom som meddelades år 2014 att de beskattningsbara personerna inte med hänvisning till artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet kan göra gällande någon nedsättning av deras beskattningsunderlag för mervärdesskatt vid utebliven betalning om den berörda medlemsstaten har utnyttjat den i artikel 90.2 i direktivet föreskrivna möjligheten till undantag.¹⁰ Det skulle innebära att CRG inte kan justera beskattningsunderlaget med hänvisning till artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet. Den enda möjligheten som kvarstår för bolaget skulle således vara att göra gällande ett skadeståndsanspråk mot Bulgarien.

40. Jag delar dock den hänskjutande domstolens uppfattning att den ovannämnda domen måste nyanseras med beaktande av den praxis från domstolen som meddelats senare, bland annat i domarna *Enzo Di Maura* och *Uni Credit Leasing*.¹¹ Som jag påpekat ovan (punkt 36) tillåter möjligheten att göra undantag enligt artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet endast att medlemsstaterna, med avseende på den ovisshet som råder i en situation där en betalning helt eller delvis uteblir, endast tar hänsyn till huruvida den uteblivna betalningen är slutgiltig eller om det fortfarande finns en möjlighet att driva in fordran. Det skulle exempelvis göra det möjligt att föreskriva vissa villkor som, fram till dess att de är uppfyllda, innebär att ovissheten endast anses som tillfällig. Det innebär emellertid inte att det är möjligt att i materiellt hänseende utesluta varje justering av beskattningsunderlaget i detta hänseende.

⁷ Dom av den 11 november 2021, *ELVOSPOL* (C-398/20, EU:C:2021:911, punkt 28), dom av den 11 juni 2020, *SCT* (C-146/19, EU:C:2020:464, punkt 24), dom av den 8 maj 2019, *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, punkt 21), och dom av den 23. November 2017, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 22), se även beslut av den 3 mars 2021, *FGSZ* (C-507/20, EU:C:2021:157, punkt 20), och dom av den 22 februari 2018, *T – 2* (C-396/16, EU:C:2018:109, punkt 36 och följande punkter).

⁸ Dom av den 12 oktober 2017, *Lombard Ingtatlan Lizing* (C-404/16, EU:C:2017:759, punkt 38), och dom av den 15 maj 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 34).

⁹ Beslut av den 3 mars 2021, *FGSZ* (C-507/20, EU:C:2021:157, punkt 31), dom av den 15 oktober 2020, *E.* (Mervärdesskatt – Nedsättning av beskattningsunderlaget) (C-335/19, EU:C:2020:829, punkterna 51 och 52).

¹⁰ Dom av den 15 maj 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 23), upprepas okritiskt i dom av den 12 oktober 2017, *Lombard Ingtatlan Lizing* (C-404/16, EU:C:2017:759, punkt 39).

¹¹ Dom av den 3 juli 2019, *UniCredit Leasing* (C-242/18, EU:C:2019:558), och dom av den 23 november 2017, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887).

41. Artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet upphör följaktligen att vara direkt tillämplig endast om den berörda medlemsstaten (på ett sätt som är förenligt med direktivet) har utnyttjat möjligheten att införa ett undantag i enlighet med artikel 90.2 i samma direktiv.¹² Det är endast fallet om avvikelserna som medlemsstaten infört innebär att det även i fortsättningen i materiellt hänseende är tillåtet med en justering av beskattningsunderlaget om betalning helt eller delvis uteblir. Bulgarien tillät emellertid inte någon justering om betalning uteblev och valde således att inte utnyttja sin unionsrättsliga befogenhet att införa ett motsvarande undantag. Följaktligen är artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet direkt tillämplig.

3. Begränsningar i tiden av rätten att sätta ned beskattningsunderlaget

42. Med hänsyn till att artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet – och enligt domstolens uppfattning även artikel 273 i samma direktiv – bortsett från de gränser som uppsätts däri, inte innehåller några preciseringar vad gäller de villkor eller skyldigheter som medlemsstaterna får föreskriva, ger bestämmelsen medlemsstaterna ett utrymme för skönsmässig bedömning vad gäller bland annat de formaliteter som de beskattningsbara personerna ska uppfylla vid skattemyndigheterna i nämnda stater för att kunna få beskattningsunderlaget nedsatt.¹³

43. Jag anser att medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning även omfattar en möjlighet att införa en begränsning i tiden av möjligheten att justera beskattningsunderlaget. Domstolen har redan vid flera tillfällen fastslagit att unionsrätten inte kräver att det finns en möjlighet att ge in en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt utan någon tidsbegränsning. Tvärtom skulle det stå i strid med rättssäkerhetsprincipen, enligt vilken det krävs att en beskattningsbar persons skatterättsliga ställning – med hänsyn till personens rättigheter och skyldigheter i förhållande till skattemyndigheten – inte kan ifrågasättas under obegränsad tid.¹⁴

44. Artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet utgör således i princip inte hinder för en begränsning i tiden av rätten till nedsättning av beskattningsunderlaget enligt nationell rätt.

4. Unionsrättsliga förutsättningar för en begränsning i tiden av rätten att sätta ned beskattningsunderlaget

45. Det är en fråga för nationell rätt att fastställa från vilken dag denna frist börjar löpa, under förutsättning att likvärdighetsprincipen och effektivitetsprincipen iakttas.¹⁵ Effektivitetsprincipen kräver i synnerhet att en begränsning i tiden av den nedsättning av beskattningsunderlaget som följer av artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet ska vara förenlig med de unionsrättsliga principerna på mervärdesskatteområdet.

46. För det första framgår det av domstolens fasta praxis att artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet är uttryck för en *grundläggande princip i mervärdesskattedirektivet*, enligt vilken beskattningsunderlaget utgörs av det vederlag som faktiskt har erhållits. Följden av

¹² I samma riktning går även dom av den 11 november 2021, ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, punkt 38), och dom av den 3 juli 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:55, punkt 65).

¹³ Dom av den 3 juli 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, punkt 39), dom av den 12 oktober 2017, Lombard Ingtatlan Lizing (C-404/16, EU:C:2017:759, punkt 42), och dom av den 15 maj 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 37).

¹⁴ Beslut av den 3 mars 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, punkt 23).

¹⁵ Beslut av den 3 mars 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, punkt 23), se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 januari 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, punkterna 16 och 17 och där angiven rättspraxis), och dom av den 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punkterna 36 och 37 och där angiven rättspraxis).

detta blir att skatteförvaltningen inte kan uppbära ett större mervärdesskattebelopp än det som den beskattningsbara personen har erhållit.¹⁶ Genom denna bestämmelse åläggs medlemsstaterna att minska beskattningsunderlaget med motsvarande belopp.¹⁷

47. För det andra ska principen om skatteneutralitet beaktas. Neutralitetsprincipen är en grundläggande princip i mervärdesskattelagstiftningen som följer av mervärdesskattens karaktär av en skatt på konsumtion.¹⁸ Principen innebär bland annat att företaget, i egenskap av skatteinsamlare åt staten, i princip inte ska åläggas den slutliga belastningen av mervärdesskatt,¹⁹ såvida näringsverksamheten (principiellt) syftar till att uppnå skattepliktig omsättning.²⁰

48. Enligt artikel 63 i mervärdesskattedirektivet blir mervärdesskatt emellertid utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum. Det är inte avgörande att mottagaren även fullgjort motprestationen (mervärdesskattskyldighet inträder oberoende av om betalning mottagits). Om beskattningstekniken emellertid innebär att det tillhandahållande företaget under flera års tid är skattskyldigt för mervärdesskatt som det inte kunnat uppbära, medför denna förfinansiering en väsentlig börda för företaget. Det är då inte längre möjligt att anse att mervärdesskatten är fullständigt²¹ neutral.

49. För det tredje påverkar förfinansieringen av mervärdesskatt den beskattningsbara personens grundläggande rättigheter (till exempel det fria yrkesvalet, näringsfriheten och den grundläggande rätten till egendom – artiklarna 15, 16 och 17 i stadgan om de grundläggande rättigheterna). Dessutom uppkommer frågan om olikbehandling enligt artikel 20 i stadgan i förhållande till beskattningsbara personer för vilka mervärdesskatt enligt artikel 66 b i mervärdesskattedirektivet blir utkrävbar först då motprestationen erhålls (det vill säga beskattning i enlighet med det faktiskt betalda beloppet).

50. Mot bakgrund av dessa unionsrättsliga principer förutsätter således en begränsning i tiden av den i artikel 90 i mervärdesskattedirektivet föreskrivna möjligheten att sätta ned beskattningsunderlaget att tidsfristen är knuten till en tidpunkt från vilken den beskattningsbara personen även kunde åberopa artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet. Det är endast i sådana fall som hänsyn tas till tanken att den beskattningsbara personen ”endast” ombesörjer skatteuppbörd åt staten²² och följaktligen inte är skyldig att betala mer skatt än vad vederbörande faktiskt kunde uppbära. För att fristen även ska uppfylla kraven på rättssäkerhet (se ovan punkt 43) måste det stå klart för den beskattningsbara personen när denna börjar löpa.

¹⁶ Dom av den 11 november 2021, ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, punkt 25), dom av den 6 oktober 2021, Boehringer Ingelheim (C-717/19, EU:C:2021:818, punkt 41), dom av den 15 oktober 2020, E. (Mervärdesskatt – Nedsättning av beskattningsunderlaget) (C-335/19, EU:C:2020:829, punkt 21), dom av den 2 juli 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punkt 35), och dom av den 3 juli 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punkt 15).

¹⁷ Detta anges uttryckligen i domen av den 3 september 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, punkt 31), och dom av den 26 januari 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, punkt 26).

¹⁸ Domstolen talar i domen av den 13 mars 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punkt 43), om en tolkningsprincip.

¹⁹ Dom av den 13 mars 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 25), och dom av den 1 april 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punkt 39).

²⁰ Dom av den 13 mars 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punkt 41), dom av den 21 april 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punkt 57), dom av den 15 december 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punkt 51), och mitt förslag till avgörande i målet Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, punkt 25).

²¹ Detta fastslogs även i domen av den 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 23).

²² Dom av den 20 oktober 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punkt 25), och dom av den 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 21).

51. Tidpunkten då leveransen eller tillhandahållandet sker, eller då fakturan utfärdas, vilka den nationella domstolen i första instans har ansett vara relevanta, är inte lämpliga i detta hänseende.²³ Vid denna tidpunkt utgår den beskattningsbara personen i regel från att det avtalade priset även kommer att betalas. Följaktligen är villkoren enligt artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet ännu inte uppfyllda i denna situation.

52. Det omfattas av den nationella lagstiftarens utrymme för skönsmässig bedömning att fastställa tidpunkten då en preklusionsfrist ska börja löpa. För att bevilja nedsättning av beskattningsunderlaget kan den nationella lagstiftaren antingen välja den tidigaste möjliga tidpunkten (tillräcklig sannolikhet för att mottagaren inte kommer att betala – det vill säga utebliven betalning trots påminnelse) eller den senaste möjliga tidpunkten (till visshet gränsande sannolikhet för att mottagaren inte kommer att betala – till exempel att konkursförfarandet avslutats).

53. Om det inte skett ett sådant val – såsom i förevarande mål – kan emellertid endast den senaste möjliga tidpunkten för då preklusionsfristen börjar löpa komma i fråga. Det framgår redan av domstolens dom i målet FGSZ.²⁴ Om en medlemsstat har föreskrivit att en borgenärs rätt till nedsättning av beskattningsunderlaget enligt artikel 90 i mervärdesskattedirektivet omfattas av en preklusionsfrist, anges i nämnda dom att ”denna frist ... inte [ska] börja löpa från den ursprungligen angivna dagen för fullgörande av betalningsskyldigheten, utan från den dag då fordran blev slutgiltigt omöjlig att driva in”.

54. Denna slutsats kan tillämpas i förevarande mål. Den enda frist som föreskrivs enligt bulgarisk rätt är den allmänna fristen i artikel 129.1 DOPK som är knuten till uppkomsten av rätten till återbetalning. Den bulgariska lagstiftningen innehåller inte någon särskild bestämmelse om när ett återbetalningskrav kan göras gällande på grundval av att beskattningsunderlaget minskats enligt artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet.

55. Om en medlemsstat i strid med unionsrätten berövar den beskattningsbara personen möjligheten att sätta ned beskattningsunderlaget vid utebliven betalning kan en allmän preklusionsfrist inte börja löpa förrän vid den senare tidpunkten (se ovan punkt 52). Det är tidpunkten då det föreligger en till visshet gränsande sannolikhet för att – såsom kommissionen har anfört – det inte längre är möjligt att driva in fordran, det vill säga först vid tidpunkten då konkursförfarandet avslutas. Artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet utgör följaktligen i detta fall hinder för en preklusionsfrist som börjar löpa vid en tidigare tidpunkt.

5. *Slutsats i denna del*

56. Artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet är direkt tillämplig om medlemsstaten utövar möjligheten att införa ett undantag enligt artikel 90.2 i samma direktiv på ett så felaktigt sätt att det innebär att hänsyn inte tas till att det råder ovisshet med avseende på huruvida en utebliven betalning någonsin kommer att kunna drivas in, utan i stället innebär att en nedsättning av beskattningsunderlaget helt utesluts (svar på fråga 4).

²³ Detta framgår uttryckligen av beslutet av den 3 mars 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, punkt 27), som hänvisar till domen av den 21 mars 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 51), och dom av den 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punkt 44).

²⁴ Beslut av den 3 mars 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, punkt 28 och domslutet).

57. I detta sammanhang utgör artikel 90 i mervärdesskattedirektivet inte hinder för en skälig preklusionsfrist, under förutsättning att den börjar löpa först vid eller efter tidpunkten då den beskattningsbara personen kunde göra gällande en nedsättning av beskattningsunderlaget om betalningen av priset helt eller delvis uteblivit. Det är däremot inte förenligt med artikel 90 i samma direktiv att preklusionsfristen börjar löpa vid tidpunkten då leveransen eller tillhandahållandet sker, eller då fakturan utfärdas. Om denna tidpunkt inte uttryckligen fastställts i lagstiftning kan en preklusionsfrist börja löpa först från tidpunkten då det med visshet gränsande till säkerhet står klart att fordran inte längre kan drivas in (svar på fråga 1).

C. Tidpunkten för nedsättningen av beskattningsunderlaget om betalning helt eller delvis uteblir

58. Den avgörande frågan – som den hänskjutande domstolen också tar upp i sin tredje fråga – är dock när det över huvud taget är möjligt att sätta ned beskattningsunderlaget enligt artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet till förmån för den beskattningsbara personen om betalningen helt eller delvis uteblir.

59. I samband med artikel 90 i mervärdesskattedirektivet talar domstolen om en ”rätt till nedsättning av beskattningsunderlaget”.²⁵ Denna rätt är till förmån för den beskattningsbara personen. Genom att åberopa rätten kan den beskattningsbara personen ansöka om nedsättning av beskattningsunderlaget om den anser att man inte längre kan räkna med att betalning kommer ske inom överskådlig framtid. Det finns emellertid inte någon skyldighet att göra gällande denna rätt. Den beskattningsbara personen kan också välja att fortsätta förfinansieringen av mervärdesskatten, om och eftersom vederbörande utgår från att kunden kommer att betala inom en snar framtid.

60. Det är alltså endast den beskattningsbara personen som kan bedöma om betalning kommer att ske inom en överskådlig framtid eller inte. Det innebär att det även är den beskattningsbara personens förklaring om från vilken tidpunkt denne anser att betalning uteblivit ”slutgiltigt” som är avgörande. Denna förklaring lämnas under den då aktuella beskattningsperioden.

61. I praktiken är alltså en nedsättning av det tillhandahållande företags beskattningsunderlag avseende en transaktion avhängigt företags eget beslut och motsvarande förklaring. En sådan förklaring kan inte lämnas retroaktivt, eftersom det, fram till dess att en sådan förklaring lämnas i ett självdeklarationssystem (det vill säga ett system i vilket den beskattningsbara personen själv beräknar och fastställer sin skatt), kan presumeras att den beskattningsbara personen fortfarande utgår från att priset kommer att betalas i tillräckligt god tid.

62. Det förhåller sig endast annorlunda om en specifik och lämplig tidpunkt från vilken det i princip är möjligt att sätta ned beskattningsunderlaget fastställts i den nationella lagstiftningen. Så har emellertid inte skett under de aktuella omständigheterna. Följaktligen finns inte någon konkret tidpunkt då nedsättningen av beskattningsunderlaget ska ske. Däremot finns det en tidsperiod under vilken den beskattningsbara personen kan göra gällande sin rätt att minska beskattningsunderlaget.

²⁵ Beslut av den 3 mars 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, punkt 19), dom av den 12 oktober 2017, Lombard Ingtalan Lizing (C-404/16, EU:C:2017:759, punkt 44), och dom av den 15 maj 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 39).

1. Den senaste möjliga tidpunkten för nedsättning av beskattningsunderlaget

63. Som domstolen redan har fastslagit²⁶ är den senaste möjliga tidpunkten för när den beskattningsbara personen kan sätta ned beskattningsunderlaget när det går att slå fast att en fordran som rör en genomförd transaktion inte kommer att kunna drivas in. Det kan till exempel vara när ett insolvensförfarande avseende mottagaren av varan eller tjänsten har avslutats. En nedsättning av beskattningsunderlaget får dock inte enbart göras avhängigt av att ett konkursförfarande har genomförts och avslutats utan resultat.²⁷

64. I detta hänseende har domstolen slagit fast att det är oproportionerligt att rikta in bedömningen på om en fordran är ”omöjlig att driva in”,²⁸ i synnerhet eftersom en senare betalning kan höja beskattningsunderlaget igen. Dessutom skulle ett strikt betalningsansvar för den beskattningsbara personen från en viss tidpunkt gå utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa det allmännas anspråk.²⁹ Detsamma gäller för ett strikt förfinansieringsansvar under en längre tid beträffande en skatt som inte kan drivas in (till exempel över en period på flera år, såsom i avvaktan på att ett konkursförfarande avslutas). Jag anser att den senaste tidpunkten som kan komma i fråga är tidpunkten då en civilrättslig fordran preskiberas. I detta sammanhang kan det antas att mottagaren av prestationen – som hittills inte betalat – inte under några omständigheter kommer att betala en fordran som redan preskiberats.

65. Med beaktande av den beskattningsbara personens funktion som skatteindrivare, dennes grundläggande rättigheter och neutralitetsprincipen måste den beskattningsbara personen emellertid också ha en möjlighet att sätta ned beskattningsunderlaget i ett tidigare skede.

2. Den tidigaste möjliga tidpunkten för nedsättning av beskattningsunderlaget

66. Domstolen har hittills inte meddelat några avgöranden som rör fastställandet av den tidigaste möjliga tidpunkten från vilken betalningen kan anses ha helt eller delvis uteblivit på ett sätt som motiverar en nedsättning av beskattningsunderlaget i den mening som avses i artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet. Jag anser att denna fråga måste besvaras med beaktande av artikel 66 b och artikel 194 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet jämförda med principen om likabehandling (artikel 20 i stadgan). Dessa bestämmelser föreskriver en möjlighet att *i ett tidigt skede* sätta ned beskattningsunderlaget.

67. Enligt artikel 66 b i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna föreskriva att mervärdesskatten för vissa kategorier av beskattningsbara personer (till exempel beroende på omsättningens storlek) blir utkrävbar vid tidpunkten för ”mottagandet av betalningen” (mervärdesskattskyldigheten inträder vid tidpunkten då betalning sker). Medlemsstaterna har i vart fall delvis utnyttjat denna möjlighet. Dessutom ska de leveranser eller tillhandahållanden beaktas för vilka mervärdesskattedirektivet föreskriver eller tillåter att det är mottagaren av leveransen eller tillhandahållandet som ska vara betalningsskyldig för mervärdesskatten (se artikel 194 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet). Företag som genomför sådana

²⁶ Ett liknande resonemang förs även i beslutet av den 3 mars 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157); se även dom av den 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punkterna 27 och 28).

²⁷ Dom av den 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 29).

²⁸ Dom av den 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 27).

²⁹ Dom av den 6 december 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 42), och dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid (C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 48).

transaktioner – till exempel tillhandahållande av tjänster till näringsidkare med hemvist i utlandet – behöver inte förfinansiera mervärdesskatten. De sistnämnda systemen syftar i vidare bemärkelse till att förenkla skatteförvaltningen.

68. Ett företag för vilket mervärdesskatten blir utkrävbar oberoende av om betalning mottagits och som således behöver förfinansiera skatten under en längre tidsperiod har redan en konkurrensnackdel jämfört med företag för vilka mervärdesskattskyldigheten avser faktiskt betalda belopp och som endast således behöver betala mervärdesskatt från ingående betalningar. Detsamma gäller företag som endast genomför transaktioner för vilka mottagaren av leveransen eller tillhandahållandet är betalningsskyldig. Mot bakgrund av unionens primärrätt och i synnerhet stadgan kan en sådan särbehandling emellertid endast vara motierad om tidsperioden under vilken förfinansieringen sker inte är för lång.

69. Vid tolkningen av artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet ska det även beaktas att möjligheten att höja beskattningsunderlaget i efterhand alltid kvarstår enligt skattelagstiftningen.³⁰ Om en betalning till företaget trots allt skulle ske senare (till exempel under ett pågående konkursförfarande efter det att det avslutats) ska skatteskulden höjas i motsvarande mån vid denna tidpunkt. Det följer redan av artikel 73 i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken beskattningsunderlaget ska omfatta allt som utgör ersättningen från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner.

70. En nedsättning av beskattningsunderlaget med förbehåll för en ökning om betalning trots allt sker senare är mindre betungande för den beskattningsbara personen och är således mer proportionerligt än en skyldighet att förfinansiera mervärdesskatten under lång tid fram till dess att ett konkursförfarande inleds eller till och med har avslutats.³¹

71. På mervärdesskatterättens område är det hursomhelst inte möjligt att göra åtskillnad mellan fordringar för vilka betalning uteblivit slutgiltigt och fordringar för vilka det inte är fallet. Det beror på att det inte kan finnas en ”slutgiltig” underlåtenhet att betala på mervärdesskatterättens område. Att det är uteslutet följer redan av lydelsen av artikel 73 i mervärdesskattedirektivet. Enligt nämnda bestämmelse omfattar beskattningsunderlaget även *betalningar från en tredje part* och har således ingen koppling till gäldenärens betalningsförmåga eller existens.³² I mervärdesskattelagstiftningen uppställs inte heller något krav på förekomsten av en verkställbar fordran, vilket framgår av att dricks,³³ utbetalning av ett för stort belopp av misstag och betalning av en hedersskuld³⁴ beskattas. Det kan alltså endast föreligga en *viss sannolikhet för utebliven betalning*, som bland annat ökar ju längre tid betalningen uteblivet och som kan konkretiseras ytterligare beroende på omständigheterna kring den uteblivna betalningen (se ovan punkt 63 och följande punkter).

72. Det enda avgörande kriteriet är alltså huruvida en fordran inte kan drivas in under överskådlig framtid. Det kan vara fallet redan om det föreligger en allvarligt menad vägran att betala från gäldenärens sida. Om gäldenären exempelvis bestrider fordran sett till grunden eller fordrans belopp föreligger en ökad sannolikhet för att fordran inte kan drivas in under en längre tid eller att beloppet i sin helhet inte kommer att kunna drivas in.

³⁰ Se även dom av den 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 27).

³¹ Se, för ett liknande resonemang, redan domen av den 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punkterna 27 och 28).

³² I ett fall betalade en bank en hantverkarens fordringar efter det att dennes uppdragsgivare hamnat på obestånd för att undvika ytterligare skada på bankens image – se målet vid BFH, dom av den 19 oktober 2001 – V R 75/98, UR 2002, 217.

³³ Dom av den 29 mars 2001, kommissionen/Frankrike (C-404/99, EU:C:2001:192, punkt 40 och följande punkter).

³⁴ Dom av den 17 september 2002, Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, punkt 21 och följande punkter).

73. Å andra sidan är staten i fråga om indirekta skatter beroende av att den beskattningsbara personen "uppbär" mervärdesskatten. Därför bör åtgärder som den beskattningsbara personen kan vidta och som rimligen kan förväntas av denne beaktas. Vilka åtgärder som i detta sammanhang kan krävas av ett företag i varje medlemsstat innan det får justera sin skatteskuld på grund av utebliven betalning av priset beror också på de särskilda omständigheterna i den medlemsstaten. Domstolen kan endast ge vägledning i detta avseende.

74. Medlemsstaten kan bland annat kräva att företaget lägger fram bevis för att det är sannolikt att betalning inte kommer att ske under en längre tidsperiod. Det räcker inte att endast påstå detta. Det skulle även vara proportionerligt att fastställa en rimlig tidsfrist under vilken betalning uteblivit (exempelvis, analogt med artikel 3.3 b i Europaparlamentets och rådets direktiv 2011/7/EU av den 16 februari 2011 om bekämpande av sena betalningar vid handelstransaktioner,³⁵ 30 dagar efter det att gäldenären mottog fakturan eller 14 dagar efter betalningspåminnelse), varefter villkoret om utebliven betalning i den mening som avses i artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet kan anses vara uppfyllt, under förutsättning att det inte finns några uppgifter som tyder på motsatsen.

75. Jag anser att det är avgörande att den beskattningsbara personen kan visa för skattemyndigheten att det föreligger tillräcklig sannolikhet³⁶ för att den uteblivna betalningen är slutgiltig och att denne har försökt fullgöra sin roll som skatteuppbördsman för statens räkning utan framgång. En skyldighet att vid domstol driva in fordringar som eventuellt saknar värde till förmån för staten, med avsevärda kostnader som följd, är däremot inte förenligt med varken neutralitetsprincipen eller proportionalitetsprincipen.

76. I allmänhet krävs att borgenären försöker driva in en fordran innan beskattningsunderlaget justeras. Det är proportionerligt under förutsättning att det inte finns några uppgifter som tyder på att ett sådant försök under alla omständigheter kommer att misslyckas eller inte är ekonomiskt försvarbart. I detta hänseende kan den beskattningsbara personen genom sitt handlande bestämma vid vilken tidpunkt denne, inom den tidsperiod som avgränsats ovan, gör gällande sin "rätt till nedsättning av beskattningsunderlaget".

3. *Slutsats i denna del*

77. Vid vilken tidpunkt en beskattningsbar person som tidigast (den tidigaste tidpunkten) får sätta ned beskattningsunderlaget enligt artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet om betalning helt eller delvis uteblir beror på de särskilda omständigheterna i den medlemsstaten och omständigheterna i det enskilda fallet, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma.

78. I detta sammanhang utgör neutralitetsprincipen hinder för en skyldighet att förfinansiera skatten under oproportionerligt lång tid, under förutsättning att den beskattningsbara personen (leverantören eller tillhandahållaren) har vidtagit alla rimliga åtgärder för att fullgöra sin roll som skatteuppbördsman för statens räkning. För att sistnämnda krav ska vara uppfyllt måste ett betalningskrav (påminnelse) i princip ha riktats till mottagaren av varan eller tjänsten. Det är däremot inte nödvändigt att genomföra en domstolsprocess utan framgång och inte heller att ett konkursförfarande avseende mottagarens tillgångar inletts eller avslutats (svar på fråga 3).

³⁵ Europaparlamentets och rådets direktiv 2011/7/EU av den 16 februari 2011 (EUT L 48, 2011, s. 1).

³⁶ Se, i detta avseende, redan dom av den 15 oktober 2020, E. (Mervärdesskatt – Nedsättning av beskattningsunderlaget) (C-335/19, EU:C:2020:829, punkt 48).

D. Villkoren för den beskattningsbara personens nedsättning av beskattningsunderlaget

79. Artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet – och enligt domstolens uppfattning³⁷ även artikel 273 i samma direktiv – ger medlemsstaterna ett utrymme för skönsmässig bedömning vad gäller bland annat de formaliteter som de beskattningsbara personerna ska uppfylla vid skattemyndigheterna i nämnda stater för att kunna få beskattningsunderlaget nedsatt.³⁸ De ska emellertid i minsta möjliga mån påverka syftena med och principerna i mervärdesskattedirektivet, och de får därför heller inte tillämpas på ett sådant sätt att de äventyrar mervärdesskattens neutralitet.³⁹

80. Mot denna bakgrund är endast formella krav som gör det möjligt att pröva huruvida en del eller hela ersättningen inte kommer att erhållas efter det att transaktionen genomförts tillåtna.⁴⁰

1. Krävs en justering av fakturan?

81. Sådana villkor får dock inte omfatta en justering av fakturan. Lämpliga bevismedel för att betalning inte skett är en betalningspåminnelse, en stämningsansökan eller en skriftlig vägran att betala *från mottagaren av varan eller tjänsten*, men däremot inte en justerad faktura *från leverantören eller tillhandahållaren*.

82. Dessutom kräver – som anförts ovan i punkt 71 – artikel 90 i mervärdesskattedirektivet inte att den uteblivna betalningen är slutgiltig i mervärdesskatterettsligt hänseende. Som framgår av artikel 73 i samma direktiv så ökas beskattningsunderlaget åter om ett senare indrivningsförsök är framgångsrikt. Om man skulle tvinga leverantören eller tillhandahållaren att justera fakturan skulle det i civilrättsligt hänseende eventuellt kunna anses som en eftergift av fordran.

83. Det framgår dessutom av mervärdesskattedirektivet att det endast är nödvändigt att korrigera en faktura⁴¹ om leverantören eller tillhandahållaren vill frigöra sig från sin skatteskuld enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet. Artikel 203 i direktivet är emellertid – i motsats till vad den bulgariska skattemyndigheten anförde vid den muntliga förhandlingen – inte tillämplig i det aktuella målet. Den omfattar endast fall där en oberättigad och således felaktig och för hög skatt angivits, vilket domstolen nyligen har fastslagit.⁴² I de ursprungliga fakturorna i förevarande mål har mervärdesskatten emellertid inte angivits till ett felaktigt belopp. Riktigheten av detta belopp och hela fakturan som utfärdats av tillhandahållaren påverkas inte av att förvärvaren ensidigt underlåtit att betala priset. Fakturan ska således inte justeras.

³⁷ Se bland annat dom av den 6 december 2018, *Tratave* (C-672/17, EU:C:2018:989, punkt 35), dom av den 12 oktober 2017, *Lombard Ingatlan Lizing* (C-404/16, EU:C:2017:759, punkt 42), och dom av den 26 januari 2012, *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40, punkt 33).

³⁸ Dom av den 6 december 2018, *Tratave* (C-672/17, EU:C:2018:989, punkt 32), dom av den 12 oktober 2017, *Lombard Ingatlan Lizing* (C-404/16, EU:C:2017:759, punkt 42), och dom av den 15 maj 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 37).

³⁹ Dom av den 6 december 2018, *Tratave* (C-672/17, EU:C:2018:989, punkt 33), dom av den 12 oktober 2017, *Lombard Ingatlan Lizing* (C-404/16, EU:C:2017:759, punkt 43), och dom av den 15 maj 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 38).

⁴⁰ Se, för ett liknande resonemang, beslut av den 3 mars 2021, *FGSZ* (C-507/20, EU:C:2021:157, punkt 19), dom av den 12 oktober 2017, *Lombard Ingatlan Lizing* (C-404/16, EU:C:2017:759, punkt 44), och dom av den 15. Maj 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 39).

⁴¹ Se dom av den 18 juni 2009, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 35), dom av den 6 november 2003, *Karageorgou m.fl.* (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, punkt 49), dom av den 19 september 2000, *Schmeink & Cofreth och Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, punkt 49), och dom av den 13 december 1989, *Genius* (C-342/87, EU:C:1989:635, punkt 18).

⁴² Dom av den 8 december 2022, *Finanzamt Österreich (Mervärdesskatt som felaktigt fakturerats slutkonsumenter)* (C-378/21, EU:C:2022:968, punkt 23) med hänvisning till mitt förslag till avgörande i målet *P (Mervärdesskatt som felaktigt fakturerats slutkonsumenter)* (C-378/21, EU:C:2022:657, Nr. 23).

84. På så sätt skiljer sig omständigheterna i förevarande mål – till skillnad från vad Bulgarien anser – från situationen som låg till grund för domstolens avgörande i målet Kraft Foods Polska.⁴³ I det målet var det fråga om en nedsättning av beskattningsunderlaget till följd av rabatter som leverantören beviljat i efterhand. Därigenom ändrades den avtalade ersättningen som ska anges i fakturan. Därför var fastställandet att beviset om tillgång till en justerad faktura i princip kan vara ett möjligt villkor i den mening som avses i artikel 90 i mervärdesskattedirektivet riktigt under omständigheterna i det målet.⁴⁴

85. Vid en närmare läsning av domen framgår emellertid att domstolen i huvudsak riktade in sig på bevis för att mottagaren av leveransen eller tjänsten har informerats, för att denne ska kunna justera ett eventuellt avdrag för ingående mervärdesskatt,⁴⁵ eftersom mottagaren nu är skyldig att betala ett lägre pris till följd av rabatten. En kund som inte betalat sin faktura är emellertid fortfarande skyldig att betala samma pris. En sådan kund behöver alltså inte informeras i detta hänseende, och inte heller om att denne gjort ett för stort avdrag gällande (se nedan punkt 90), eftersom kunden själv vet att betalning inte skett.

86. Då det inte finns någon mening med att justera en korrekt faktura (även vid utebliven betalning) utgör mervärdesskattedirektivet hinder för att föreskriva en motsvarande skyldighet.

2. Är det nödvändigt att informera skattemyndigheten eller mottagaren av varan eller tjänsten?

87. Nu återstår bara en fråga som ska klargöras, nämligen huruvida medlemsstaterna vid genomförandet av artikel 90 i mervärdesskattedirektivet får föreskriva att det inte är tillåtet att sätta ned beskattningsunderlaget vid utebliven betalning förrän mottagaren av varan eller tjänsten – om denne är en beskattningsbar person – informerats om detta. Den hänskjutande domstolens femte fråga förefaller gå i denna riktning, då det i den uttryckligen omnämns att syftet med dessa åtgärder är att justera det avdrag som ursprungligen gjorts av förvärvaren.

88. Skattemyndigheterna vill – såsom framgår av begäran om förhandsavgörande – i allmänhet att leverantören eller tillhandahållaren sätter ned beskattningsunderlaget först efter det att förvärvarens avdrag justerats. Bakgrunden till frågan som avser artikel 90 i mervärdesskattedirektivet utgörs således av artikel 184 och följande artiklar. Medan artikel 90 i direktivet reglerar rätten för en leverantör att sätta ned beskattningsunderlaget när denne inte har erhållit något vederlag, eller endast har erhållit en del av vederlaget, efter det att en transaktion har genomförts, behandlar artikel 185 i direktivet justeringar av avdrag som har gjorts av den andra parten i samma transaktion. Dessa två bestämmelser representerar således två sidor av en och samma ekonomiska transaktion.⁴⁶

89. Trots detta är villkoren för justering i artikel 90 och i artikel 184 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet oberoende av varandra. De rör nämligen två olika beskattningsbara personer.⁴⁷ Följaktligen påverkar den ”omständigheten att den mervärdesskatt som ska betalas av

⁴³ Dom av den 26 januari 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40).

⁴⁴ Dom av den 26 januari 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, punkt 33).

⁴⁵ Dom av den 26 januari 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, punkterna 32 och 41).

⁴⁶ Se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 oktober 2020, E. (Mervärdesskatt – Nedsättning av beskattningsunderlaget) (C-335/19, EU:C:2020:829, punkt 37), och dom av den 22 februari 2018, T – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, punkt 35).

⁴⁷ Dom av den 15 oktober 2020, E. (Mervärdesskatt – Nedsättning av beskattningsunderlaget) (C-335/19, EU:C:2020:829, punkt 42, som uttryckligen hänvisar till mitt förslag till avgörande i målet E. (Mervärdesskatt – Nedsättning av beskattningsunderlaget) (C-335/19, EU:C:2020:424, punkterna 58–60), och uttryckligen även dom av den 28 maj 2020, World Comm Trading Gfz (C-684/18, EU:C:2020:403, punkterna 41 och 43).

den beskattningsbara personens leverantör inte heller den har justerats ... inte den behöriga nationella skattemyndighetens rätt att kräva justering av den mervärdesskatt som en beskattningsbar person har dragit av.”⁴⁸

90. Denna skyldighet att justera avdraget för mottagaren av varan eller tjänsten är helt oberoende av en eventuell underrättelse från tillhandahållaren till mottagaren och uppkommer i allmänhet redan i ett tidigare skede. Syftet med avdraget för ingående mervärdesskatt är – som jag redan förklarat närmare på annat ställe⁴⁹ – att minska mervärdesskattebördan för mottagaren av varan eller tjänsten.⁵⁰ Om betalningen däremot uteblivit, såsom i det nu aktuella målet, har mottagaren inte belastats med någon mervärdesskatt. Följaktligen ska denna själv justera sitt avdrag i rätt tid enligt artikel 184 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet för att inte riskera att bli anklagad för skatteundandragande.

91. Det är emellertid först efter en nedsättning av leverantörens eller tillhandahållarens beskattningsunderlag som *skattemyndigheten* kan kontrollera det avdrag som mottagaren av varan eller tjänsten gjort gällande och i tillämpliga fall justera detsamma enligt artikel 184 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet. I detta hänseende kan det utan tvivel vara meningsfullt med en *underrättelse till skattemyndigheten* i samband med en justering av beskattningsunderlaget enligt artikel 90 i mervärdesskattedirektivet. Artikel 90 i mervärdesskattedirektivet utgör således inte hinder för en mer omfattande och särskild skyldighet för den beskattningsbara personen att informera skattemyndigheten. I förevarande mål är det emellertid inte fråga om en skyldighet att informera skattemyndigheten, utan mottagaren av varan eller tjänsten.⁵¹

92. En sådan informationsskyldighet i förhållande till mottagaren ska, såsom ett villkor inom ramen för artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet, i enlighet med proportionalitetsprincipen vara ägnad att säkerställa att de eftersträlvade målen uppnås och får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål.⁵²

93. Ett meddelande till mottagaren om att leverantören eller tillhandahållaren har för avsikt att sätta ned beskattningsunderlaget enligt artikel 90 i mervärdesskattedirektivet tyder på att sistnämnda person inte har erhållit ersättningen efter det att transaktionen ägt rum. Mottagaren av varan eller tjänsten vet emellertid själv om betalning skett eller inte, och även att vederbörande således inte har någon avdragsrätt. En sådan underrättelse kan alltså på sin höjd fungera som en påminnelse eller betalningsanmodan. Det är alltså tveksamt om den är ägnad att uppnå det avsedda syftet.

94. Domstolen⁵³ har emellertid ansett att ett krav på en sådan underrättelse ändå kan anses vara proportionerligt, eftersom det inte är särskilt betungande för leverantören eller tillhandahållaren. I motiveringen anförde domstolen emellertid att ska vara möjligt för medlemsstaten att ”agera i tid ... för att kräva tillbaka den mervärdesskatt som denna gäldenär (anmärkning: mottagaren av

⁴⁸ Dom av den 28 maj 2020, World Comm Trading Gfz (C-684/18, EU:C:2020:403, punkt 41).

⁴⁹ Se mitt förslag till avgörande i målet HA.EN. (C-227/21, EU:C:2022:364, punkt 61 och följande punkter) och mitt förslag till avgörande i målet Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, punkt 44 och följande punkter).

⁵⁰ Se i det avseendet förslag till avgörande av generaladvokaten Campos Sánchez-Bordona i målet Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punkt 64).

⁵¹ Det förefaller ha skett en sammanblandning i detta hänseende i domen av den 6 december 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, punkt 38).

⁵² Dom av den 15 oktober 2020, E. (Mervärdesskatt – Nedsättning av beskattningsunderlaget) (C-335/19, EU:C:2020:829, punkt 47), och dom av den 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 25).

⁵³ Dom av den 6 december 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, punkt 40 och följande punkter).

varan eller tjänsten) kunnat göra avdrag för som ingående mervärdesskatt”.⁵⁴ Hur ett meddelande till mottagaren – som inte ska omfattas av några särskilda formkrav – ska göra det möjligt för medlemsstaten att agera i tid framgår dock inte.

95. En sådan informationsskyldighet i förhållande till mottagaren är helt olämplig när det inte längre är möjligt eller meningsfullt att skicka ett sådant meddelande, exempelvis till följd av att mottagaren efter det att konkursförfarandet avslutats redan har avförts från bolagsregistret, flyttat till en okänd adress eller redan har justerat sitt avdrag. I övrigt är en underrättelse till skattemyndigheten beträffande den berörda mottagaren i samband med en nedsättning av beskattningsunderlaget en lämpligare och mindre ingripande åtgärd för att göra det möjligt för skattemyndigheten att i rätt tid kontrollera och justera det avdrag för mervärdesskatt som gjorts gällande av mottagaren av varan eller tjänsten.

3. Slutsats i denna del

96. En lagstadgad skyldighet för leverantören eller tillhandahållaren att informera mottagaren av varan eller tjänsten om en ändring av beskattningsunderlaget för att påminna denne om att justera sitt avdrag, för det fall att så eventuellt ännu inte skett, är oproportionerlig, då den inte är ägnad att uppnå det avsedda syftet. Medlemsstaterna får således inte föreskriva en sådan skyldighet inom ramen för artikel 90 i mervärdesskattedirektivet (svar på fråga 5). Dessutom utgör mervärdesskattedirektivet hinder för en skyldighet att i förväg justera en korrekt faktura (svar på fråga 2).

E. Dröjsmålsränta på ett återbetalningskrav till följd av en nedsättning av beskattningsunderlaget

97. Det enda som återstår att klargöra är från vilken tidpunkt dröjsmålsränta ska beräknas på ett återbetalningskrav mot medlemsstaten som grundas på en berättigad nedsättning av beskattningsunderlaget. I det aktuella målet gjorde CRG en nedsättning av beskattningsunderlaget år 2020, men kräver dröjsmålsränta retroaktivt från åren då fakturorna utfärdades (2006–2012).

98. När återbetalningen av överskjutande mervärdesskatt inte sker inom rimlig tid, innebär principen om mervärdesskattens neutralitet i detta hänseende ett krav på att de ekonomiska förluster som därigenom uppkommit för den beskattningsbara personen ska kompenseras genom betalning av dröjsmålsränta.⁵⁵ Detsamma gäller för återbetalningar av mervärdesskatt som följer av en nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt i enlighet med artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet.⁵⁶

99. Som angetts ovan (punkt 51 och följande punkter) kan den beskattningsbara personen göra gällande en nedsättning av beskattningsunderlaget under viss tidsperiod om det inte finns några närmare bestämmelser i nationell lagstiftning. Det avgörande är den beskattningsbara personens förklaring om att betalning, enligt dennes uppfattning, uteblivit ”slutgiltigt”. Denna förklaring lämnas under den aktuella beskattningsperioden och gäller inte retroaktivt (se ovan punkt 60 och

⁵⁴ Dom av den 6 december 2018, *Tratave* (C-672/17, EU:C:2018:989, punkt 38).

⁵⁵ Dom av den 12 maj 2021, *technoRent International m.fl.* (C-844/19, EU:C:2021:378, punkt 40), dom av den 14. Maj 2020, *Agrobet CZ* (C-446/18, EU:C:2020:369), och dom av den 28 februari 2018, *Nidera* (C-387/16, EU:C:2018:121, punkt 25).

⁵⁶ Dom av den 12 maj 2021, *technoRent International m.fl.* (C-844/19, EU:C:2021:378, punkt 41), se även mitt förslag till avgörande i målet *technoRent International m.fl.* (C-844/19, EU:C:2021:58, punkt 31).

följande punkter). Härav följer att dröjsmålsränta – som den bulgariska skattemyndigheten och kommissionen helt riktigt har påpekat – endast kan beräknas från och med tidpunkten då en sådan förklaring lämnades.

100. Före denna tidpunkt är den rättsliga grunden för uppbörd av mervärdesskatt artikel 63 i mervärdesskattedirektivet. Denna grund upphör att vara tillämplig först när det föreligger en tillräcklig sannolikhet för att den uteblivna betalningen är slutgiltig (artikel 90 i mervärdesskattedirektivet). Det ankommer således på den beskattningsbara personen att kommunicera när denna förfinansiering upphör och göra gällande ett återbetalningsanspråk i samband med taxeringen. Från denna tidpunkt har skattemyndigheten kännedom om det minskade beskattningsunderlaget och även om sin återbetalningsskyldighet. Vid utebliven betalning hamnar skattemyndigheten i dröjsmål och ska betala dröjsmålsränta.

101. Denna lösning främjar även rättssäkerheten, då den besparar alla berörda en tvist som rör förflutna händelser beträffande tidpunkten då dröjsmålsräntan börjar löpa och därmed tidpunkten då fordran för första gången blivit ”omöjlig att driva in”, när den beskattningsbara personen uppenbarligen inte ansåg att en nedsättning av beskattningsunderlaget var nödvändig vid det tillfället.

102. Följaktligen börjar dröjsmålsränta på ett återbetalningskrav som grundas på en nedsättning av beskattningsunderlaget inte löpa redan vid tillfället då varan levereras eller tjänsten tillhandahålls, eller vid tidpunkten då fakturan utfärdas (vid denna tidpunkt förelåg ännu inte någon ovisshet beträffande betalningen i den mening som avses i artikel 90 i mervärdesskattedirektivet). Tvärtom kan dröjsmålsränta som tidigast börja beräknas från tidpunkten då leverantören eller tillhandahållaren kan utgå från att betalning inte kommer att ske och även har uppgett detta i samband med taxeringen (svar på fråga 6).

VI. Förslag till avgörande

103. Mot denna bakgrund föreslår jag att tolkningsfrågorna från Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen, Bulgarien) ska besvaras på följande sätt:

1. Artikel 90 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt utgör inte hinder för en skälig preklusionsfrist, under förutsättning att den börjar löpa först vid eller efter tidpunkten då den beskattningsbara personen kunde göra gällande en nedsättning av beskattningsunderlaget om betalningen av priset helt eller delvis uteblivit. Det är däremot inte förenligt med artikel 90 i samma direktiv att preklusionsfristen börjar löpa vid tidpunkten då leveransen eller tillhandahållandet sker, eller då fakturan utfärdas. Om denna tidpunkt inte uttryckligen fastställts i lagstiftning kan en sådan preklusionsfrist börja löpa först från tidpunkten då det med visshet gränsande till säkerhet står klart att fordran inte längre kan drivas in.
2. Direktiv 2006/112 utgör hinder mot att införa en skyldighet att justera en korrekt faktura som ett villkor för nedsättning av beskattningsunderlaget om betalningen uteblir.
3. Vid vilken tidpunkt en beskattningsbar person som tidigast får sätta ned beskattningsunderlaget enligt artikel 90.1 i direktiv 2006/112 om betalning helt eller delvis uteblir beror på de särskilda omständigheterna i den medlemsstaten och omständigheterna i det enskilda fallet, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma. I detta

sammanhang utgör neutralitetsprincipen hinder för en skyldighet att förfinansiera skatten under oproportionerligt lång tid, under förutsättning att den beskattningsbara personen (leverantören eller tillhandahållaren) har vidtagit alla rimliga åtgärder för att fullgöra sin roll som skatteuppbördsman för statens räkning. För att sistnämnda krav ska vara uppfyllt måste ett betalningskrav (påminnelse) i princip ha riktats till mottagaren av varan eller tjänsten. Det är däremot inte nödvändigt att genomföra en domstolsprocess utan framgång och inte heller att ett konkursförfarande avseende mottagarens tillgångar inletts eller avslutats.

4. Artikel 90.1 i direktiv 2006/112 är direkt tillämplig om medlemsstaten utövar möjligheten att införa ett undantag enligt artikel 90.2 i samma direktiv på ett så felaktigt sätt att det innebär att hänsyn inte tas till att det råder ovisshet med avseende på huruvida en utebliven betalning någonsin kommer att kunna drivas in, utan undantaget i stället utesluter varje rättslig grund för nedsättning av beskattningsunderlaget i detta hänseende.
5. En lagstadgad skyldighet för leverantören eller tillhandahållaren att informera mottagaren av varan eller tjänsten om en ändring av beskattningsunderlaget i händelse av att den senare (helt eller delvis) inte betalar priset för att påminna denne om en justering avdraget, för det fall att så eventuellt ännu inte skett, är oproportionerlig, då den inte är ägnad att uppnå det avsedda syftet. Medlemsstaterna får således inte föreskriva en sådan skyldighet inom ramen för artikel 90 i mervärdesskattedirektivet.
6. Dröjsmålsränta på ett återbetalningskrav som grundas på en nedsättning av beskattningsunderlaget kan som tidigast beräknas från tidpunkten då leverantören eller tillhandahållaren kan utgå från att betalning inte kommer att ske och även har uppgett detta i samband med skatteredovisningen.